



# GÖTEBORGS UNIVERSITET

## HANDELSHÖGSKOLAN

### Redovisningsproblematik för mindre företag vid implementering av ny regel - vid intäktsredovisning på löpande räkning

**Kandidatuppsats, Externredovisnings, VT 2017**  
**Företagsekonomiska institutionen**

Författare: Maria Olsson Lidman  
Miranda Pettersson

Handledare: Josefin Andersson Sols  
Marita Blomkvist

# Sammanfattning

## **Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Kandidatuppsats, Externredovisning Vårterminen 2017**

**Författare:** Maria Olsson Lidman och Miranda Pettersson

**Handledare:** Marita Blomkvist och Josefin Andersson Sols

**Titel:** Redovisningsproblematik för mindre företag vid implementering av ny regel - vid intäktsredovisning på löpande räkning.

**Bakgrund och problem:** I juni 2016 gjorde Bokföringsnämnden en ändring i K2. Detta resulterade i att endast huvudregeln blev tillåten att använda vid intäktsredovisning på löpande räkning. Tidigare studier visar att implementering av nya regelverk leder till problem för företag. Rapporten syftar till att förstå om denna problematik även gäller ovan nämnda regeländring.

**Syfte:** Syftet är att förstå om implementering av huvudregeln, från att ha tillämpat alternativregeln, vid intäktsredovisning på löpande räkning leder till praktiska redovisningsproblem för mindre företag i Sverige. Syftet är även att förstå om det föreligger någon skillnad i redovisningsproblematiken beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek.

**Avgränsningar:** För att tydligare specificera undersökningen har rapporten fokuserat på att förstå den praktiska redovisningsproblematiken som leder till direkta kostnader vid implementering av huvudregeln. Därav exkluderas redovisningsproblematik som kan leda till indirekta kostnader som kan förekomma vid regeländringar, så som negativa attityder.

**Metod:** Undersökningen genomförs med en kvalitativ metod i form av intervjuer. Innan undersökningen hölls en pilotstudie med en auktoriserad revisor för att få mer förståelse för valt ämne.

**Resultat och slutsatser:** Den praktiska redovisningsproblematiken vid implementering av huvudregeln har i undersökningen visat sig vara ökad tidsåtgång, samt problematik i att ta fram underlag. Inga nya system har tillkommit enligt studien. Skattemässig justering enligt alternativregeln verkar heller inte vara ett problem. Det framkommer att det gått åt mer tid för redovisningskonsulter som arbetat med företag inom byggbranschen, relativt företag inom konsultbranschen. Det verkar även ha varit mer problematiskt att ta fram underlag för byggföretag, relativt konsultföretag. Det verkar också som att större företag har haft mer problem med att ta fram underlag i jämförelse med företag av mindre storlek. Avslutningsvis går det att utläsa att det möjligen är mer fördelaktigt för större företag än för mindre att skattemässigt justera i deklarationen enligt alternativregeln.

**Förslag till fortsatt forskning:** Exempel på fortsatt forskning är att intervjua fler respondenter, samt intervjua företag och deras uppfattningar inom området för att få fler perspektiv. Dessutom hade det varit intressant att undersöka ytterligare problematik vid implementering, exempelvis negativa attityder. Det hade även varit intressant att genomföra en kvalitativ studie inom problemområdet för att möjligtvis kunna dra mer generella slutsatser.

**Nyckelord:** Implementering, intäktsredovisning, K2, löpande räkning, regeländring

## Förord

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till våra handledare, Marita Blomkvist och Josefin Andersson Sols, för värdefulla kommentarer, stöttning och vägledning under processens gång.

Vi vill även tacka vår seminariegrupp, som under rapportens genomförande givit oss värdefull och konstruktiv återkoppling.

Sist, men inte minst, vill vi även passa på att tacka dem respondenter som valde att delta i undersökningen och gjorde vår rapport möjlig att genomföra.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 29 maj 2017

---

Maria Olsson Lidman

---

Miranda Pettersson

## Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
K1-4	Kategori 1-4
PwC	PricewaterhouseCoopers
SFS	Svensk författningssamling
SME	Small and Medium-sized Enterprise (Små och medelstora företag)
Srf	Sveriges redovisningskonsulters förbund
ÅRL	Årsredovisningslagen

## Definitioner

### Mindre företag i Sverige

Med mindre företag avses företag som inte uppfyller mer än ett av följande tre gränsvärden vart av ett av de två senaste räkenskapsåren:

- medeltalet anställda överstiger 50 stycken
- mer än 40 miljoner kronor i balansomslutning
- mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning

(SFS 1995:1554)

### Alternativregeln

Redovisning av intäkt vid faktureringsstidpunkt av arbete på löpande räkning.

### Huvudregeln

Redovisning av intäkt i takt med utförande av arbete på löpande räkning.

# Innehållsförteckning

<b>Bakgrundsbeskrivning</b> .....	<b>6</b>
Problemdiskussion	8
Syfte	8
Frågeställningar	8
Disposition	9
<b>Referensram</b> .....	<b>10</b>
Redovisning i mindre företag i Sverige	10
Intäktsredovisning, alternativregeln och huvudregeln	10
Problematik vid implementering av regelverk	11
Sammanfattning referensram	12
<b>Metod</b> .....	<b>14</b>
Val av undersökningsområde	14
Pilotstudie	14
Val av metod	15
Intervjuer	15
Urval av respondenter	15
Val av intervjumetod	16
Genomförande	16
Litteratursökning till referensram	17
Valda teman	17
Sammanställning intervjuer	18
Analysmetod	18
Genomförande av analys	18
Definitioner och tolkningar	19
Metoddiskussion	19
<b>Empiri</b> .....	<b>21</b>
Intervjupersoner	21
Bakgrund	21
Bransch	22
Tidsåtgång	23
System och underlag	25
Skattemässig justering	27
<b>Analys</b> .....	<b>30</b>
Tidsåtgång	30
System och underlag	32
Skattemässig justering	34
Branschtillhörighet	35
Tid för redovisningskonsulter	35
Underlag	36
Företagsstorlek	37
Underlag	37
Skattemässig justering	37
<b>Slutsats</b> .....	<b>39</b>
Fortsatt forskning	40
<b>Källförteckning</b> .....	<b>41</b>
<b>Bilaga 1 Intervjuguide</b> .....	<b>44</b>

## Figurförteckning

<b>Figur 1. Studiens disposition</b>	<b>9</b>
--------------------------------------	----------

## Tabellförteckning

<b>Tabell 1. Sammanfattning analys</b>	<b>38</b>
--	-----------

## Bakgrundsbeskrivning

I debattartikeln, "Dyrt när alternativregeln upphör", menar Caisa Drefeldt att avskaffandet av alternativregeln kommer att göra det dyrt för de företag som nu behöver byta till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning. Hon menar att det kommer att innebära extra arbete för företagen som väljer att fortfarande använda sig av alternativregeln skattemässigt, eftersom det då innebär en justering i deklARATIONEN. Den skattemässiga justeringen är dock frivillig (Drefeldt, 2016, oktober). Detta bekräftas i tidningen Konsulten där Claes Eriksson, redovisningsexpert på Srf konsulterna (Sveriges redovisningskonsulters förbund), hänvisar till BFN (Bokföringsnämnden) som säger att ändringen av regelverket innebär en administrativ börda för företagen, men säger samtidigt att det är nödvändigt med hänvisning till EU-rätten (Eriksson, 2016, juni).

I takt med globaliseringen växer behovet av harmonisering inom redovisningen för att öka jämförbarheten mellan länder. Att ha olika regler för redovisning av den finansiella informationen försvårar jämförbarheten (Buchanan, 2003). Evans et al. (2005) diskuterar problem och möjligheter med att införa en internationell finansiell rapporteringsstandard för SME (Små och medelstora företag). Författarna menar att intressenternas behov av den finansiella informationen skiljer sig åt mellan SME och börsnoterade företag, då författarna menar att SME oftast inte är börsnoterade. Relevansen av den finansiella informationen uppfattas dessutom liten för SME:s intressenter. Författarna understryker dock vikten av att harmonisera redovisningsregelverk och menar att IASB (International Accounting Standards Board) borde utveckla ett separat regelverk för SME. Sveriges gränsvärden för mindre företag skiljer sig åt från Europakommissionens definition av SME då deras gränsvärden är högre än för K2 (Europakommissionen, 2017). Trots det hade företag inom K2 berörts av en fullharmonisering av regler för SME då företag inom K2 ingår i den definitionen.

För att möta internationella redovisningsregler upprättade Sverige år 2004 de så kallade K-regelverken för icke-noterade bolag. Regelverken delades upp i fyra olika regelverk, namngivna K1-4, med regler baserade på kraven som står i BFL (Bokföringslagen). K-regelverken trädde i kraft för det räkenskapsår som påbörjades efter 31 december år 2013 och blev gällande för alla större bolag, alla ekonomiska föreningar samt aktiebolag, oavsett storlek (BFN, 2016a). Graden av förenkling beror på vilket av ovan nämnda regelverk som tillämpas. Om ett aktiebolag är av mindre art, enligt gränsvärden i ÅRL (Årsredovisningslagen), tillåts företaget upprätta årsredovisning enligt K2 (BFN, 2016b). En

utgångspunkt för BFN är att reglerna i K2 ska vara så enkla som möjligt, men samtidigt motsvara de krav som bör ställas på redovisning i mindre företag (Skatteverket, 2015).

ÅRL följer EU:s direktiv (PricewaterhouseCoopers, 2014) och år 2016 uppdaterades direktivet med en så kallad fullharmonisering för mindre företag. Detta innebär att de regler som berörs av fullharmoniseringen blir gällande för alla mindre företag inom EU. Anledningen till denna fullharmonisering är att garantera att den får fullt genomslag, vilket innebär att de administrativa lättnadsreglerna inte ska kunna implementeras på olika sätt inom EU (Lundqvist, 2016, januari). Till följd av uppdateringen av EU-direktivet införde BFN i juni år 2016 en regeländring i K2 som innebär att företag som använder sig av löpande räkning i intäktsredovisningen i sin verksamhet endast får tillämpa huvudregeln. Tidigare hade företagen möjlighet att välja mellan huvudregeln och alternativregeln. Anledningen till ändringen grundade sig i att alternativregeln vid redovisning av intäkter på löpande räkning ansågs strida mot EU:s redovisningsdirektiv, för vilket Sverige blev anmält till Europadomstolen (PwC, 2016). Alternativregeln var en förenklingsregel inom K2 och kritik mot huvudregeln har framkommit då huvudregeln påstås bidra med ökade kostnader för företagen som berörs av regeländringen (Drefeldt, 2016, oktober).

Enligt Smith (2006) kan upprättandet av den finansiella informationen ses som en aktivitet i ett företag, vilket är förknippat med både kostnader och intäkter. Att producera, använda och kommunicera den finansiella informationen utgör kostnaden, medan intäkten sägs vara värdet av de förbättrade beslut som tas till följd av upprättandet av de finansiella rapporterna. Singleton-Green (2015) diskuterar för- och nackdelarna med att reglera finansiella rapporter för SME. Författarna menar att SME kommer att få bära större kostnader, i relation till den genererade nyttan, än stora företag vid upprättandet av finansiella rapporter. Evans et al. (2005) delar denna ståndpunkt och menar att det främsta argumentet mot att reglera de finansiella rapporterna är att det är en onödigt stor kostnad. Vidare menar Evans et al. (2005) och Morris, Gray, Pickering & Aisbitt (2014) att SME oftast inte är börsnoterade vilket leder till att kraven på de finansiella rapporterna därför inte är lika omfattande som för ett börsnoterat företag. Fortsättningsvis fastställer Holmes och Nicholls (1989) att majoriteten av små företag endast tar fram redovisningsinformation som är lagkrav, och att denna information oftast tas fram externt.

Enligt tidigare studier kan implementering av nya regelverk leda till problem för företag. Enligt Hoogendoorn (2006) underskattar företag den tid det tar vid implementering av nytt regelverk. Kostnaderna kan också komma att öka till följd av att nya system behövs för att få fram rätt information enligt dem nya kraven (Fox, Hannah, Helliär och Veneziani, 2013). Att nya system ofta tillkommer bekräftas även av Arnold et al. (2012).



## Problemdiskussion

Implementering av nytt regelverk inom redovisningen kan leda till praktiska svårigheter och problem för företag. Tidigare studier visar att implementering av nya regelverk resulterar i ökad tidsåtgång för företagen (Hoogendoorn, 2006), och att regeländringen även kräver nya system (Arnold et al., 2012; Fox et al., 2013). Ovan diskuterad problematik behandlar implementering av nya redovisningsregelverk. Till vår kännedom verkar studier rörande praktisk redovisningsproblematik vid implementering av enskilda regler saknas, vilket är något som kommer att undersökas i denna rapport.

## Syfte

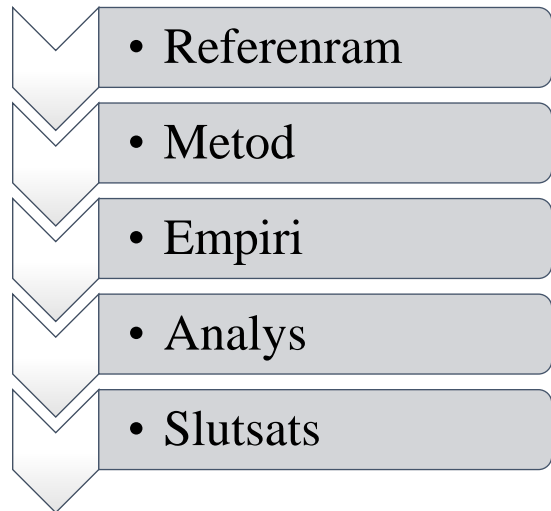
Syftet är att förstå om implementering av huvudregeln, från att ha tillämpat alternativregeln, vid intäktsredovisning på löpande räkning leder till praktiska redovisningsproblem för mindre företag i Sverige. Syftet är även att förstå om det föreligger någon skillnad i redovisningsproblematiken beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek.

## Frågeställningar

- Uppstår det praktiska redovisningsproblem för företag vid implementering av huvudregeln, från att ha tillämpat alternativregeln, vid intäktsredovisning på löpande räkning i K2?
- Förekommer det någon skillnad beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek?

## Disposition

Upplägget i rapporten är enligt bilden till höger. Nedan följer referensramen som efterföljs av metod. Efter det följer empirin där intervjuerna sammanställs, följt av analys med vald referensramen. Tills sist står slutsatsen skriven, där även exempel på vidare forskning presenteras.



**Figur 1. Studiens disposition**

# Referensram

## Redovisning i mindre företag i Sverige

Med mindre företag avses företag som *inte* uppfyller mer än ett av följande tre gränsvärden vart av ett av de två senaste räkenskapsåren: medeltalet anställda överstiger 50 stycken, mer än 40 miljoner kronor i balansomslutning och mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning (SFS 1995:1554).

K2 ska vara ett heltäckande regelverk och innehålla den normgivning som krävs för att kunna upprätta en årsredovisning och är vidare regelbaserat (KPMG, 2014). En utgångspunkt för BFN är att reglerna i K2 ska vara så enkla som möjligt, men samtidigt motsvara de krav som bör ställas på redovisningen hos mindre företag. Redovisningsreglerna ska vara både lätta att läsa och förstå. Redovisningsreglerna i K2 följer till stor del beskattningsreglerna för att förenkla för företagen. Det finns även situationsbeskrivningar inom regelverket för att underlätta tillvägagångssättet vid varje enskild situation. Dessa situationsbeskrivningar står i BFN:s allmänna råd och är som tidigare nämnt regelbaserade. De allmänna råden skiljer sig något från de redovisningsmöjligheter som står i ÅRL på grund av att företag som tillämpar K2 i sin redovisning inte ska behöva göra svåra bedömningar, vilka beror på de förenklingar som är förenade med K2. Exempelvis finns det en avvikelse från periodiseringsregeln som är ett exempel på en schablonlösning (Skatteverket, 2015; BFN, 2016b). Ytterligare ett exempel på förenklingsregler i K2-regelverket, vilka ges ut av de allmänna råden, är beloppsgränser för när företagen kan vidta vissa redovisningsåtgärder (Skatteverket, 2015).

## Intäktsredovisning, alternativregeln och huvudregeln

För att en inkomst ska redovisas som en intäkt ska följande kriterier vara uppfyllda:

- a. Väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- b. Beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- c. Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget

(BFNAR 2016:10)

Företag som redovisar entreprenad- och tjänsteuppdrag har möjlighet att redovisa intäkter till fast pris eller löpande räkning. Enligt Årsredovisning i mindre företag (BFNAR 2016:10) innebär ett uppdrag på

löpande räkning att uppdragets inkomst grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget. Innan juni år 2016, hade mindre företag möjlighet att välja mellan att redovisa intäkter på löpande räkning enligt huvudregeln eller alternativregeln. Att använda alternativregeln innebär att företagen redovisar intäkter från uppdrag när fakturering sker (PwC, 2016). Nettoomsättningen i resultaträkningen är alltså det som företaget har fakturerat under året (Srfredovisning, 2016). Det innebär att utförda, men ej fakturerade arbeten inte ska periodiseras vilket gör att alternativregeln anses enklare att administrera. Det resulterar dock i att resultaträkningen innehåller mindre information om vad företaget faktiskt har tjänat under räkenskapsåret. Därmed måste en avvägning mellan en rättvisande bild i resultaträkningen och arbetsinsats göras (Revideco, 2016).

Att använda huvudregeln innebär istället att intäkten redovisas i takt med att arbetet utförs och material levereras eller förbrukas (BFNAR 2016:10). Det innebär att intäkten tas upp i resultaträkning allteftersom arbetet utförs, oavsett när fakturan skickas, vilket kräver periodiseringar (Revideco, 2016). Detta kräver i sin tur att färdigställandegraden fastställs (Srf Redovisning, 2016). Enligt Revideco (2016) ger huvudregeln en mer rättvisande bild av hur mycket intäkter ett företag faktiskt har under räkenskapsåret. Regeländringen i K2 innebär att alternativregeln inte längre kan användas bokföringsmässigt (BFN, 2016c). Enligt PwC (2016), innebär ändringen av regeln i K2 att en praktisk lättnadsregel för många mindre företag försvinner.

## Problematik vid implementering av regelverk

Morris et al. (2014) diskuterar de uppfattade fördelarna och kostnaderna vid implementering av IFRS (International Financial Reporting Standards) ur företagens perspektiv i Australien. Författarna drar slutsatsen att många upprättare har en negativ inställning till ovan nämnt regelverk och problemen anses vara kostnaden, den begränsade nyttan som företagen får ut av regelverket, samt problem relaterade till specifik redovisning, till exempel komplexiteten i standarden. Många företag uppfattar också svårigheter med hur nya standarder och koncept ska tolkas. Författarna fastställer också att storleken på företagen sällan påverkar om företagen anser sig ha ovanstående problem eller inte. Avslutningvis menar författarna att dessa slutsatser även kan gälla i andra länder och vid implementering av IFRS för SME, vilket gör studien relevant till denna rapport. Hoogendoorn (2006) delar denna uppfattning och menar att många företag underskattar den kostnad, komplexitet och tid det kommer att ta att implementera IFRS. Också Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006) drar liknande slutsatser när de studerar hur europeiska företag uppfattar fördelarna och nackdelarna med att implementera IFRS. Författarna drar slutsatsen att implementeringen av IFRS anses kostsam, komplex och betungande (Jermakowicz & Gornik-Tomaszeski, 2006).

Hoogendoorn (2006) diskuterar också hur implementeringen av IFRS i Europa har påverkat företagen. Vidare menar Hoogendoorn att många revisorer kommer att bli djupt involverade i de finansiella rapporterna som ska granskas på grund av komplexiteten i IFRS eftersom många mindre börsnoterade företag inte besitter den kompetens som krävs. Implementeringen av IFRS kommer också att resultera i längre och mer svårförståeliga årsredovisningar (Hoogendoorn, 2006).

Arnold et al. (2012) menar att ändringar i redovisningen bland annat kräver nya system, interna kontroller och affärsmetoder. Forskarna säger att det antas nödvändigt att göra en plan som kan säkerställa att företagen i framtiden kan genomföra ändringarna när det väl krävs. Det är ett antal faktorer företagen behöver ha koll på vid analys av effekterna av en redovisningsförändring, exempelvis effekterna på IT-system. Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006) delar denna uppfattning och menar att en del företag anser att implementering av nya regelverk innebär en utmaning för nuvarande IT-system. För vissa företag innebär implementeringen av IFRS också att de tvingas ha flera redovisningssystem samtidigt. Även Morris et al. (2014) bekräftar att den tekniska kunskapen vid implementering av IFRS leder till problem hos upprättare. Till följd av att redovisningsregler ändras menar Arnold et al. (2006) att företag bör se till att ha processer och kontroller för att identifiera, hantera och genomföra redovisningsändringar effektivt. Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006) fastställer att en del företag också ser problem med att de anställda inte har tillräcklig kunskap om implementeringen av IFRS. Vidare menar Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006) att de största problemen med implementeringen anses vara komplexiteten i standarderna och bristande implementeringsguide.

Fox et al. (2013) studerar kostnader och fördelar med att implementera IFRS i Storbritannien och Italien. Författarna menar att system och processer måste ändras till följd av implementeringen av IFRS, vilket resulterar i högre kostnader för de berörda företagen. Storleken på kostnaden beror också på företagets nationalitet, storlek och vilken bransch företagen tillhör. En del företag menar också på att det antagligen skulle uppkomma en del kostnader till följd av implementeringen av IFRS som inte skulle kunna kvantifieras.

## Sammanfattning referensram

Många upprättare har en negativ inställning till implementering av nya regelverk då det anses komplext och kostsamt. En del företag underskattar också vilken problematik implementering av ett nytt regelverk innebär. Ökad tidsåtgång och nya system kan komma att krävas till följd av införandet av nya redovisningsregelverk. Utifrån ovanstående referensram är det möjligt att urskilja två stycken teman,

*tidsåtgång* och *system & underlag*, där implementering av nya redovisningsregler leder till problem för företagen. Dessa teman kommer genomgående att användas i uppsatsen tillsammans med ytterligare teman som nämns vidare i rapporten.

# Metod

## Val av undersökningsområde

Rapportens undersökningsområde är regelverket K2 då det anses intressant eftersom det till vår kännedom verkar vara ett område som tidigare har varit, och är omdiskuterat. Fokus har valt att läggas på en specifik regeländring inom K2, bytet från alternativregeln till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning, och dess praktiska påverkan på företag utifrån redovisningskonsulters perspektiv. Med hjälp av en kvalitativ metod finns det möjlighet till att få en djupare förståelse kring området, för att sedan kunna knyta detta till vald referensram (Johannessen och Tufte (2003)).

## Redovisningsproblematikens avgränsning

I rapporten används ordet ”redovisningsproblematik” för att förstå om den problematik vid implementering av nytt redovisningsregelverk, som diskuterats i bakgrunden och referensramen, förekommer vid implementering av huvudregeln. Vidare riktar sig rapporten mot praktisk redovisningsproblematik, som tidsåtgång, tillkommande system samt skattemässig justering i deklARATIONEN, vilka leder till direkta kostnader. Därav exkluderas indirekta kostnader som möjligen kan förekomma vid regeländringar, som exempelvis negativa attityder. All redovisningsproblematik antas leda till kostnader för företagen, med undantag då respondenterna i fråga uttryckt sig emot detta antagande.

## Pilotstudie

Innan intervjuerna hölls, genomfördes en pilotstudie för att ta reda om regeländringen i K2, från alternativregeln till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning, överhuvudtaget skulle kunna förknippas med någon problematik. Att genomföra en pilotstudie, menar Bryman och Bell (2013) är positivt och är ett sätt att fastställa vilka frågor som ska ställas under intervjun. Vilka frågor som ställs i intervjuerna kommenteras nedan.

Respondenten i pilotstudien är en auktoriserad revisor på en välkänd redovisningsbyrå. Pilotstudien genomfördes från en auktoriserad revisors perspektiv då hen hade varit inblandad i en del frågor inom undersökningsområdet. Frågorna i pilotstudien riktade sig främst emot ett kostnad-/nytta-perspektiv och svaren visade att det kan finnas en problematik hos företag vid implementering av den nya regeln. Enligt respondenten var det dock svårt att jämföra kostnad och nytta emot varann då det beror på hur dessa

begrepp väljs att definieras. Därav byttes spår i rapporten till att gå vidare att undersöka svårigheter vid implementering av regeln i K2. Valet att intervjua redovisningskonsulter grundar sig i att respondenten i pilotstudien ansåg att många företag sällan har kunskap om redovisningsreglerna, vilket även bekräftas av Holmes och Nicholls (1989) som menar att små företag endast tar fram redovisningsinformation som är lagkrav och att detta oftast tas fram externt. Istället väljer företag generellt att få hjälp av redovisningskonsulter vid upprättande av sin redovisning, enligt den auktoriserade revisorn. På grund av rekommendationen av hen valdes redovisningskonsulter som intervjupersoner, eftersom redovisningskonsulter är de som upprättar finansiella rapporter och bör ha god insikt i den redovisningsproblematik företagen ställs inför. Undersökning genomförs därmed ur redovisningskonsulters perspektiv.

## Val av metod

I uppsatsen har en kvalitativ metod i form av intervjuer använts för att få svar på frågeställningen och är ett sätt att få mer djupgående information om ett begränsat antal respondenter (Johannessen & Tufte, 2003). För att komplettera referensramen valdes sedan lämpliga teorier ut efter intervjuerna vilka ansågs applicerbara till empirin i rapporten (Bryman & Bell, 2013). Empirin i rapporten analyserades sedan med hjälp av tidigare valda teorier. Under processens gång ändrades det valda problemområdet, samt frågeställningen, utefter vad respondenterna under intervjuerna gav för information.

## Intervjuer

### Urval av respondenter

Urvalet av respondenter gjordes genom att slumpmässigt mejla redovisningskonsulter i Västra Götaland med selektiva städer i utgångspunkt. Mejlet skrevs på förhand och skickades med likvärdigt innehåll till valda redovisningskonsulter och byråer. Intervjuer hölls med tre män och tre kvinnor. Fyra av respondenterna är redovisningskonsulter åt företag som har gått från att använda sig av alternativregeln till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning i K2 i sin redovisning. En av intervjupersonerna är redovisningskonsult, men har inte arbetat med företag som tvingats byta i och med regeländringen. En av respondenterna är en auktoriserad revisor och har inte likvärdig kontakt med företag så som redovisningskonsulter har, då de förstnämnda i regel inte upprättar finansiella rapporter. Trots detta ansågs revisorn relevant då denne jobbar nära redovisningskonsulter och beskrev sig själv som indirekt chef över bland andra redovisningskonsulter.



## Val av intervjumetod

Intervjuerna är semistrukturerade där respondenten fritt kan svara på frågorna. En semistrukturerad intervju innebär att intervjupersonen följer en intervjuguide som behandlar förhållandevis specifika teman som ska beröras (Bryman & Bell, 2013). Frågorna till intervjun förbereddes innan, men följdfrågor ändrades eller tillades i den mån som krävdes utefter respondentens svar. Det fanns också möjlighet att ställa frågor som inte fanns med i intervjuguiden för att knyta an till något som respondenten har sagt i frågan (Bryman & Bell, 2013). Valet av intervjufrågor grundar sig främst på information från referensramen och intervjuerna inleddes med inledande frågor om respondenten och dennes arbete. En fråga angående respondentens uppfattade problematik vid implementering av huvudregeln ställdes i början av intervjun för att hen mer öppet skulle kunna svara på frågan och ha möjlighet ta upp problematik som inte framkommit i referensramen. Följande frågor var mer specifika för att fastställa om den problematik som diskuterats i referensramen förekom i de företag som respondenterna hade arbetat med. Följdfrågor ställdes genomgående i intervjun för att respondenten skulle ha möjlighet att exemplifiera påståenden och utveckla svar, vilket enligt Kvale och Brinkmann (2014) kallas för sonderande frågor.

## Genomförande

Totalt hölls sex intervjuer där två intervjuare var närvarande, vilket enligt Trost (2010) är positivt då förståelsen och informationsmängden kan bli större med två intervjuare närvarande. Intervjupersonerna benämns i rapporten Respondent A-F. Intervjuerna av Respondent A, B, D och E genomfördes på respektive respondents arbetsplats och varade mellan ungefär 30 och 40 minuter. Intervjuerna med respondent B och F hölls via telefon och varade mellan ungefär 20 och 30 minuter och blev därmed kortare och något innehållsfattigare än de fysiska intervjuerna. Detta verkar inte vara något anmärkningsvärt eftersom Jacobsen (2011) menar att intervjuer per telefon kan komma att bli kortare eftersom vissa personer blir fåordiga över telefon, vilket var fallet i dessa intervjuer. Alla intervjuer spelades in och anteckningar fördes under intervjuens genomförande. En uppsatsskrivare hade ansvar att föra anteckningar och en för att hålla själva intervjun. Innan respektive intervju hölls, blev respondenterna informerade om att de behandlas anonymt i rapporten och är något som Kvale och Brinkmann (2014) menar att man bör informera om. Respondenterna blev också tillfrågade om skribenterna tilläts spela in intervjun, samt om de önskade att ta del av rapporten när den färdigställdes.

## Litteratursökning till referensram

Innan rapporten påbörjades, söktes det efter ett aktuellt och intresseväckande problemområde. Därefter samlades relevant information in till referensramen, i form av tidigare studier, för att få en bild över vad som tidigare undersökts vilket så småningom ledde fram till ett kunskapsgap. De vetenskapliga artiklar som presenteras i referensramen har hämtats från databaserna *EBSCO Business Source Premier* och *JSTOR Business Collection*. Som vägledning har källförteckningarna i ett urval av de vetenskapliga artiklarna också använts som hjälp för att hitta relevanta studier inom området.

På grund av den geografiska ansatsen studierna av Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006), Fox et al. (2013) och Hoogendoorn (2006) anses de relevanta för denna undersökning i svenska företag eftersom nämnda studier genomförts i Europa. Studien av Morris et al. (2014) anses relevant då författarna menar att slutsatserna om problematiken vid implementering av regelverk även kan gälla i andra länder, samt vid implementering av IFRS för SME, alltså för storlek av mindre art. Arnold et al. (2012), samt ovan nämnda artiklar i stycket, berör olika typer av problematik vid implementering av nytt regelverk, vilket är av relevans för denna rapport.

## Valda teman

I rapporten har skribenterna utgått från olika teman för att kategorisera redovisningsproblematiken. Temana är *tidsåtgång*, *system & underlag* och *skattemässig justering*. Rapportens teman kommer genomgående att användas genom uppsatsen från och med empirin. Utifrån referensramen har tema *tidsåtgång* samt *system & underlag* kunnat fastställas. Anledningen till att underlag valt att undersökas tillsammans med system är för att skribenterna, redan innan intervjuerna hölls, hade i åtanke att system möjligen inte krävts. Detta eftersom studierna i referensramen behandlar implementering av ett helt regelverk, till skillnad från undersökningen i denna rapport som behandlar implementering av en enskild regel. Dock antar skribenterna att annat underlag i företagen möjligen tillkommit i samband med implementering av regeln.

Från debattartikeln av Caisa Drefeldt (2016, oktober) framkom tema *skattemässig justering* då hon diskuterar ökade kostnader i samband med skattemässig justering enligt alternativregeln. Under intervjuernas gång framkom tema rörande *rättvisande bild*. Detta tema föll dock bort i början av arbetet med analysen, eftersom temat inte ansågs förenligt med rapportens syfte och frågeställningar.

## Sammanställning intervjuer

Efter respektive intervju lyssnades inspelningen igenom för att säkerställa att viktig information inte förbisågs, och transkribering gjordes för att förtydliga och underlätta tolkning av intervjuerna så mycket som möjligt, något som enligt Kvale och Brinkmann (2014) är bra att göra vid närmare analys av intervjuer. Hur mycket av intervjun som ska transkriberas beror bland annat på syftet med undersökningen (Kvale & Brinkmann, 2014). I detta fall gjordes en grov transkribering av intervjuerna då detta ansågs förenligt med uppsatsens syfte. Därefter gjordes en omfattande sammanställning av respektive intervju. Sammanställningarna kategoriserades sedan enligt temana *tidsåtgång*, *system & underlag* och *skattemässig justering* genom färgläggning där varje tema färglades med en egen färg. Detta gjordes för att lättare kunna kategorisera respektive respondents svar enligt ovan nämnda teman. Vad som placerades under respektive tema är en subjektiv bedömning och inget som var givet innan sammanställningen. Varje tema sammanställdes sedan i empirin, respondent för respondent.

Samtliga respondenter benämns A-F för att förtydliga och en kort presentation av varje respondent görs i början av empirin. Dessutom finns en egen underrubrik ”bransch” under ”intervjupersoner” i empirin där en tydligare beskrivning av yrkena finns eftersom en analys av branschtillhörighet finns i analysen. Respondenterna kommer i empirin att betecknas av vilken typ av företag respektive respondent främst har arbetat med vid bytet, för att kunna svara på frågeställning gällande branshpåverkan. Respondent F har inte varit med om något företag som har bytt från alternativregeln till huvudregeln och har därmed ingen branschbenämning efter sig, dock finns dennes intervju svar till viss del med i empirin, men är då hans antaganden i frågan. Genomgående i empirin finns utvalda citat vilket enligt Kvale och Brinkmann (2014) ett vanligt sätt att presentera resultaten från en intervjuundersökning. Dessa citat har tagits från det transkriberade materialet och har lyssnats igenom för att säkerställa att korrekt återgivning har skett.

## Analysmetod

### Genomförande av analys

För att underlätta inför arbetet med analysen gjordes en sammanställning av empirin utifrån respektive tema och respondent. Innehållet i empirin ändrades inte till följd av detta. Tema *tidsåtgång* och *system & underlag* kopplades därefter till tidigare studier i referensramen. Tema *skattemässig justering* kopplades inte till referensramen då det till vår kännedom inte finns några tidigare studier som berör detta tema. Vidare i analysen presenteras två rubriker som är menade att ge svar på rapportens andra frågeställning som berör bransch och företagsstorlek. För att se likheter och skillnader mellan branscher, färglades ovan nämnda sammanställningar av empirin för att kunna urskilja dessa. Det är endast där det

är möjligt och tydligt för skribenterna att utläsa en skillnad inom branschtillhörighet och företagsstorlek gällande tema *tidsåtgång*, *system & underlag* och *skattemässig justering* från respondenterna som valt att analyseras. För att tydligare se skillnader i temana, har *tidsåtgång* delats upp i tidsåtgång för redovisningskonsulter respektive tidsåtgång för företag. Vidare har *system & underlag* delats upp i system respektive underlag.

Avslutningsvis presenteras en sammanfattande tabell över de resultat som framkom i analysen, sammanställd enligt rapportens frågeställningar samt temana. Den första frågeställningen presenteras i den övre delen av tabellen och den andra frågeställningen i den nedre delen. Vidare är den övre delen en sammanfattning av analysen respondent för respondent, till skillnad från den nedre delen av tabellen där analysen av branschtillhörighet och företagsstorlek sammanfattas.

## Definitioner och tolkningar

Betydelsen av system är i intervjuerna inte definierad av skribenterna, utan endast en subjektiv bedömning av vad respondenterna anser vara ett system. Av den anledningen, kan definitionen av system skilja sig åt mellan respondenterna.

I intervjuerna där respondenterna säger att företagen debiterar timmar (och i sammanhanget får det att låta som en klassificering av företags), tolkas dessa som konsultföretag då skribenterna kunnat urskilja en skillnad i hur underlag till intäktsredovisningen tas fram i olika branscher. Ur intervjuerna har skribenterna delvis tolkat, vad som ur intervjuerna anses skilja konsultföretag från byggföretag underlagsmässigt.

Storleken på de berörda bolagen hos redovisningskonsulterna benämns ibland som *små*, *mindre*, *stora* och *större*. Det finns inga gränsvärden för definitionerna av benämningarna av ovan nämnda begrepp, utan är av ren subjektiv bedömning från respondenterna utan uttalade gränsvärden. Benämningarna är dock alltid storlek inom K2. Tolkningar har även gjorts när respondenterna uttryckt ovanstående begrepp fast med andra ord.

## Metoddiskussion

Rapporten har genomförts med en kvalitativ metod i form av intervjuer med sex personer. Detta kan möjligen ha lett till en ensidig bild av företagets redovisningsproblematik då rapporten har erhållit majoriteten av responsen från en enda yrkesgrupp, då endast en av de sex intervjuerna hölls med en revisor. Alternativt hade intervjuer även kunnat hållas med företag som berörts av regeländringen, för

att även få deras perspektiv på redovisningsproblematiken. Detta trots revisornas uttalande om att företagen oftast inte upprättar sin redovisning. Dock kan företagen fortfarande ha uppfattat de problem som möjligen uppstått vid implementeringen. Att undersökningen endast grundar sig på sex intervjuer kan självfallet ha bidragit till rapportens utfall, och ett större urval av intervjupersoner hade varit positivt till att möjligen kunna dra mer tillförlitliga slutsatser. Att Respondent F inte har arbetat med något företag som berörs av regeländringen bidrar till ett bortfall av information i undersökningen i vissa fall. I de fall respondenten har uttryckt sig i frågan får svaret inte lika hög trovärdighet som de resterande respondenters svar.

En kvalitativ studie har tendens att vara för subjektiv då skribenterna i fråga ställer de frågor och följdfrågor som önskas få svar på (Bryman & Bell, 2013). Vidare ser varje intervju inte likvärdig ut då följdfrågor ställs utefter respondentens svar, vilket leder till att olik information fås från respondenterna. Dessutom kan missförstånd under intervjuernas gång leda till bortfall av information i vissa fall.

I rapporten har debattartikeln av Caisa Drefeldt (2016, oktober) valts som inspiration till analysen och slutsatsen under tema *skattemässig justering*, vilket kan ha bidragit till en vinklad bild eftersom artikeln inte är vetenskapligt granskad. Trots det, valdes debattartikeln som inspiration till rapporten då skribenterna fått intressant och analyserbar information kring ämnet av respondenterna. Till skribenternas kännedom finns ingen tidigare studie kring problematiken om att använda olika metoder bokförings- och skattemässigt.

I referensramen har endast artiklar som behandlar implementering av hela regelverk valts, trots att denna undersökning endast berör implementering av en enskild regel. Detta kan påverka analysen och slutsatsen då referensramen är mer generell. Anledningen till de valda referenserna är på grund av avsaknaden av mer specifika tidigare studier.

# Empiri

## Intervjupersoner

### Bakgrund

#### **Respondent A**

Respondenten har arbetat som redovisningskonsult i 14 år och tidigare inom revision. Byrån denne arbetar på jobbar med mindre företag och är även kontorschef på byrån. Byrån arbetar med företag som har 0-15 miljoner i omsättning och en stor del är tjänste-och byggföretag, samt en del IT-företag. Respondenten arbetar främst med K2, men även med en del företag inom K3.

#### **Respondent B**

Respondenten arbetar som redovisningskonsult och har gjort det i 9, snart 10 år. Personen jobbar främst med bokslut, deklarationer, konsultationer och har mycket kundkontakt. Byrån hen arbetar på har främst hand om små och medelstora bolag och är till stor del inblandad i byte av regelverk och säger sig arbeta med att pedagogiskt förklara vad för regler företagen ska välja. Respondenten säger att hen får väldigt nära kontakt med kunden och beskriver att man som redovisningskonsult agerar psykolog ibland, kompis ibland och revisor ibland. Personen säger att de flesta av hens kunder, och som har berörts av regeländringen, har ungefär 2,5-5 miljoner i omsättning.

#### **Respondent C**

Respondenten arbetar som revisor för små och medelstora, ibland stora, företag och har gjort det i cirka 25 år. Denne säger att företagen som har berörts av regelbytet har haft ungefär 10 miljoner i omsättning. Personen arbetar till största delen med granskning och upprättar sällan/aldrig, men säger att hen ibland kan gå in och göra, vad respondenten kallar för, ”review” på ett bokslut. Hen är även delägare och basar över ett 50-tal anställda och beskriver sig själv som indirekt chef över dem som upprättar. Personen påstås ha varit med om, alternativt minns, endast två stycken företag som behövt byta från alternativregeln till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning.

#### **Respondent D**

Respondenten jobbar som redovisningskonsult och har gjort detta i drygt 7 år. Denne är auktoriserad och kundansvarig. Personen gör inte så mycket löpande redovisning utan gör bokslut, deklarationer och rådgivning och har istället assistenter på alla uppdrag som sköter det löpande. Majoriteten av företagen som byrån arbetar med är små och medelstora och följer därmed K2. De företag som personen har arbetat med, och som har berörts av regeländringen, omsätter ungefär 1-5 miljoner.

### **Respondent E**

Respondenten är redovisningskonsult och har varit detta i 10 år. Personen beskriver sig även som "engagement leader" på business service-avdelningen och arbetar med redovisning. Denne upprättar ekonomihandböcker, är uthyrd till företag under perioder och hjälper till med redovisningen. Respondenten beskriver sin roll som kvalitetssäkrare av bokslut och årsredovisningar och även som uppdragsansvarig. Personen beskriver sina arbetsuppgifter som varierande. Företagen som hen arbetar med är små och omsätter omkring 5-10 miljoner och arbetar främst inom K2 när det gäller redovisningsuppdrag som inte sker ute på företag. Intervjupersonen säger sig ha arbetat med ett par företag som berörts av regeländringen.

### **Respondent F**

Respondenten beskriver sig som en traditionell redovisningskonsult och har arbetat inom branschen i 28 år. Personen, och byrån i sig, arbetar främst med små företag, men har inte varit med om någon kund som tvingats byta från alternativregeln till huvudregeln, utan har använt huvudregeln sedan tidigare.

*"Det är det som är det roliga... Jag tror inte jag har någon kund som har bytt. Vi har kört på huvudregeln redan innan..."*

## **Bransch**

### **Respondent A [bygg-och IT-företag]**

Respondenten säger sig ha arbetat med bygg- och IT-företag vilka tidigare har använt alternativregeln och tvingats byta till huvudregeln. Personen säger att stor andel av kunderna har tvingats byta.

*"... det[regeländringen] är synnerligen aktuellt i våra kundföretag."*

### **Respondent B [bygg-och konsultföretag]**

Intervjupersonen säger att det framförallt är tjänsteföretag som berörts av regeländringen och nämner att hen har arbetat mycket med kunder såsom snickare och inom byggbranschen. Personen säger sig inte haft mycket arbeten rörande hantverkare av större entreprenadföretag, men desto fler hantverkare och snickare av mindre storlek som oftare arbetar på löpande räkning, samt konsultföretag som debiterar timmar, vilka berörts av regeländringen.

### **Respondent C [bygg-och entreprenadföretag]**

Personen har varit med om två bygg-och entreprenadföretag som bytt från alternativregeln till huvudregeln, men säger samtidigt att det var ytterst få företag som tidigare använt alternativregeln innan regeländringen.

### **Respondent D [konsultföretag]**

Respondenter menar att det ofta är konsulter som tjänar mycket pengar som berörts av regeländringen, men att det annars inte är så många företag som har berörts. Denne säger även att det i första hand är små företag inom K2 som berörts.

### **Respondent E [konsultföretag]**

Personen säger att hen har arbetat med kunder inom tjänstesektorn som berörts av regeländringen, näst intill bara mindre enmanskonsulter.

### **Respondent F [saknas]**

Intervjupersonen i fråga hade inte arbetat med någon kund som tvingats byta från alternativregeln till huvudregeln, men vid frågan vilka branscher som tordes påverkas mest av regeländringen, svarade respondenten bygg- och konsultbranschen.

## Tidsåtgång

### **Respondent A [bygg-och IT-företag]**

Personen menar att tid hos företagen är en del av kostnaden och att denna kostnad troligen är större för de mindre företagen än för dem lite större. Respondenten säger att en annan kostnad för tidsåtgång även är tid hos redovisningskonsulterna och att det tar tid att pedagogiskt förklara vad för underlag som krävs och kanske behöva remittera det underlag som inte stämmer överens med verkligheten.

*“Jag ser ingen som helst nytta med det [regeländringen]. Papperstid i så fall, ingen nytta med det som jag kan se det.”*

### **Respondent B [bygg-och konsultföretag]**

Respondenten upplever inte att företagen har behövt lägga ner mer tid, men säger samtidigt att det har gått åt lite mer tid vid övergången till huvudregeln. Även för redovisningskonsulter har det gått åt mer tid vid övergången. Personen menar även att detta gäller samtliga redovisningskonsulter och att de får lära kunderna.



*“Det tar ju lite längre tid, men i dom bolagen det hade varit helt omöjligt att reda ut, då har de större problem med annat också, det ska gå att få fram ganska så lätt.”*

### **Respondent C [bygg-och entreprenadföretag]**

Intervjupersonen anser att regeländringen innebär mer arbete för redovisningskonsulter, men mindre för revisorer och menar att redovisaren har lite mer att tänka på, lite mer bedömningar att göra. Denne säger även att redovisningskonsulten behövt lägga ner någon extra timme, men säger samtidigt att det alltid är så vid förändringar, till exempel att det tar mer tid att göra bokslut.

### **Respondent D [konsultföretag]**

Respondenten anser att det tagit mer tid att ta fram underlag, men menar samtidigt att företagen redan haft det mesta av underlaget som krävs redan innan när de använde sig av alternativregeln. Detta för att få reda på hur det faktiskt går för företaget. Hen menar att företagen oftast vet vad man har ofakturerat. Personen upplever inte att företagen har behövt lägga ner mer tid vid regelbytet på exempelvis redovisningskonsulter.

### **Respondent E [konsultföretag]**

Intervjupersonen har främst arbetat med små företag som berörts av regeländringen och anser att det har varit lite mer arbete. Företagen benämns som enmanskonsulter eller mindre byggföretag. Angående enmansföretag så är det extra arbetet dock ganska marginellt och är något som hen inte fakturerat extra för.

*“Det har inte direkt blivit någon påverkan för kunden.”*

Samtidigt menar intervjupersonen på att merarbetet är inbakat i bokslutet och att det därför kan vara svårt att bena ut exakta kostnader för större utredningar eller merarbete och att detta inte är något som byrån tagit betalt för. Denne menar dock på att det kan ha förekommit en liten merkostnad, men upplever inte att det tagit någon extra tid, åtminstone inte för de mindre.

### **Respondent F**

[Respondenten uttryckte sig aldrig om detta]

## System och underlag

### **Respondent A [bygg-och IT-företag]**

Personen säger att det är lätt att få fram underlag i och med bytet för företag som endast har en kund, men om det exempelvis är ett byggföretag som har en sju, åtta kundjobb på löpande räkning kan det bli problematiskt. Hen menar att det inte skulle vara värt för ett litet företag att investera i ett system för att hålla koll på tiden när de kan ha det i huvudet, och menar att det är de små företagen som har det största problemet med regelbytet.

*“Sällan värt med system för enmansföretagare att ha någon form av tidsrapportssystem.”*

Att mindre företagare har informationen i huvudet då de oftast inte har system kan tänkas göra det problematiskt. Intervjupersonen menar också att avsaknaden av system i små företag resulterar i att det generellt blir en manuell insats att få fram underlag. Om så är fallet kan det ta väldigt lång tid att sammanställa informationen.

*“Denna problematik handlar oftast om att företagen inte har interna system.”*

Om informationen och underlaget å andra sidan skulle finnas i system så är det väldigt enkelt och bara att printa, uttrycker respondenten sig. Intervjupersonen säger att om företag är av större omfattning och använder sig av löpande räkning i sin intäktsredovisning så har de i regel något system, till skillnad från enmansföretag då de oftast inte har något tidrapporteringsystem. Har företaget runt 7-8 anställda måste de ha ett system för att ha koll på tiden och har därmed lättare att få fram underlag vid ett speciellt ögonblick. Om en person ska sköta faktureringen och det är 8 anställda så blir det svårt att komma ihåg vad alla har gjort utan system. Personen säger vidare att det blir en extra insats för företaget att sammanställa information, samt att det för redovisningskonsulterna inte alltid är lätt att förklara hur de ska få till rätt underlag.

Respondent A säger också att det tar tid att förklara vad det är för underlag som krävs och att sedan remittera det underlag som inte stämmer överens med verkligheten. Hen säger även att det kan finnas problem internt i företagen i att få fram korrekta värden vad som faktiskt är nedlagt och fakturerat. Samtidigt menar Respondent A på att det även blir en extra kostnad för redovisningskonsulten vid implementeringen på grund av den pedagogiska insatsen att förklara vad för underlag företagen ska ta fram. Respondenten säger också att det är en pedagogisk insats att försöka förklara och översätta ekonomiska termer till företagens verklighet.

### **Respondent B [bygg-och konsultföretag]**

Respondent B menar att redovisningskonsulter har behövt fråga företagen fler frågor efter bytet för att få fram rätt underlag, alltså att fastställa hur många timmar de har gjort på dem arbeten som är på löpande räkning. Intervjupersonen säger att det är ganska lätt att få tag på underlag om de som fakturerar på löpande räkning fakturerar pris per timme. Respondenten menar vidare att detta ofta förekommer på fakturorna. Hen menar därmed på att underlaget oftast redan finns. Respondent B uttalar sig om att företagen själva ofta redan är inne på att periodisera och har själva förberett det och menar att många företag lämnar in underlag inför bokslutet ändå, även innan de var tvungna att periodisera enligt huvudregeln. Samtidigt menar respondenten att det kan vara så att mer underlag behövs till redovisningen och tidsredovisningen vilket kan leda till en ökad kostnad första året innan företagen är inne i det. Detta gäller främst de bolag som har många anställda, säger Respondent B.

Intervjupersonen antar att inga nya system har tillkommit och menar att de bolag som haft flera anställda och använt sig av löpande räkning troligen haft system sedan tidigare. Respondenten säger även att det kan hända att företagen exempelvis inte har fört några anteckningar eller inte har någon aning om hur många timmar som ska redovisas, och att redovisningskonsulten då får meddela detta och se till att företaget nästa år skriver upp antalet timmar. Hen säger även att de stora företagen redan har tidsystem, men att exempelvis små hantverkare inte har det. Vidare säger respondenten att företagen bryr sig mycket om fakturering och att underlagen redan finns i de företag hen har jobbat med.

### **Respondent C [bygg-och entreprenadföretag]**

Respondenten säger att inga nya system har tillkommit till följd av regeländringen och att företagen har klarat sig med befintliga system. Samtidigt säger respondenten att ny information har behövts och att ekonomiavdelningen på företagen har fått ta fram detta på lite annat sätt. Respondent C tror också att det kan vara mer problematiskt att få fram underlag om det är ett större företag med mer komplexa transaktioner, vilket resulterar i att företaget måste ta fram underdokumentationen på ett annat sätt.

### **Respondent D [konsultföretag]**

Respondenten säger att större företag ofta har någon form av tidsrapporteringssystem och att det är sällan som ett större företag inte har någon koll på hur mycket intäkter de har. Samtidigt menar respondenten att de mindre företagen redan har all sin fakturering och att det är ganska lätt att få fram underlag om det är konsultbolag då det bara handlar om timmar. Hen har inte varit med om något företag som har behövt köpa in ett nytt system till följd av regeländringen, och inte heller något företag som har behövt ändra i sina befintliga system. Respondenten tror också att revisorer generellt är mer kritiska till ett företags underlag än vad en redovisningskonsult är, eftersom revisorn har en mer granskande roll och att företagen troligen inte bryr sig om underlaget lika mycket som revisorerna.

### **Respondent E [konsultföretag]**

Respondenten säger att inga nya system har tillkommit i företagen till följd av regelförändringen. Respondenten säger vidare att inga nya underlag har behövt tas fram, utan det att går ganska fort att utläsa hur mycket intäkter ett företag har. Denne säger också att det antagligen är ganska enkelt att få fram underlag som konsultbolag eftersom det bara är att kolla på den tid som de själva lägger ner. Samtidigt säger respondenten att det antagligen är svårare att få fram underlag från ett större byggföretag om företaget har flera projekt som rullar på över bokslutet.

*“Däremot, om man har ett byggföretag och har flera olika projekt på gång samtidigt [...] man kanske har två, tre löpande uppdrag som rullar på över bokslutet, och då är det ju både kostnader och intäkter som man får titta på där då. Så, då blir det större omfattning.”*

Samtidigt säger respondenten att det skulle kunna förekomma fel i underlaget om ett företag inte har daterat sina fakturor vilket leder till att de inte kan periodisera, men understryker samtidigt att det inte är något som respondenten själv har stött på. Respondenten tycker också att de, som redovisningskonsulter, får använda mycket pedagogik vid presentation av ekonomiska begrepp.

### **Respondent F**

Respondenten säger att stora företag antagligen redan har de system som behövs. Vidare säger respondenten att konsultbyråer ofta redan har någon form av tidrapporteringssystem.

## Skattemässig justering

### **Respondent A [bygg-och IT-företag]**

Respondenten anser att det blir problematiskt att använda alternativregeln skattemässigt och huvudregeln bokföringsmässigt och ser ingen som helst nytta med att använda sig av alternativregeln skattemässigt. Respondenten menar vidare att det aldrig har lyckats att skatten inte följer redovisningen.

*“Att skatten inte följer redovisningen har aldrig lyckats. Ja visst, du sparar ju lite skatte kronor år ett då som landar på år två, så du skjuter ju på skatten ett år. Den vinsten på räntor som du får av att skjuta på skatten ett år, den kommer definitivt att ätas upp i fördyring av att göra så.”*

Denne menar också att det inte är någon ekonomisk fördel att använda alternativregeln skattemässigt. Företagen kanske kan spara lite på att justera i deklarationen, men samtidigt kommer denna vinst att ätas upp av att det kostar att upprätta det skattemässiga resultatet enligt alternativregeln, menar

respondenten. Hen anser också, att om skatten inte följer redovisningen kommer redovisningsbyråerna tvingas dubbelkolla siffrorna, eftersom de bär ansvaret, vilket är onödigt och att det kommer att leda till mer fel från företagets sida.

#### **Respondent B [bygg-och konsultföretag]**

Respondenten har inga kunder som använder sig av alternativregeln skattemässigt. Respondenten tror samtidigt att det främst är stora företag som påverkas mest av att använda huvudregeln skattemässigt eftersom det kan leda till att företagen tvingas betala mer skatt. Samtidigt påpekar respondenten att det går att lösa det genom periodiseringsfond. Vidare menar intervjupersonen att de flesta företag redan använder sig av huvudregeln och att det inte är värt för små företag att använda alternativregeln skattemässigt och huvudregeln bokföringsmässigt av ekonomiska skäl.

#### **Respondent C [bygg-och entreprenadföretag]**

Enligt respondenten har hen inte arbetat med något företag som använder alternativregeln skattemässigt och huvudregeln bokföringsmässigt. Respondenten säger att det är krånglig att använda alternativregeln skattemässigt och menar att de [byrå, revisorer eller redovisningskonsulter] helst vill att skatten följer redovisningen.

#### **Respondent D [konsultföretag]**

Respondenten säger att det fortfarande finns en del företag som använder sig av alternativregeln skattemässigt, men säger samtidigt att majoriteten inte gör det. Hen menar att de som använder alternativregeln skattemässigt gör det för att skjuta på skatten. Ofta gäller det de lite äldre konsulter som tjänar ganska mycket pengar och som ska gå i pension om några år. Då kan det vara värt att skjuta på intäkterna eftersom företaget om några år inte kommer ha några intäkter, säger respondenten.

*“Och särskilt dom här konsulterna som tjänar mycket är ju ofta lite äldre konsulter som kanske funderar på hur länge dom ska hålla på. Och då om man tänker att man ska sluta om ett par år så är det ganska fördelaktigt och putta intäkter framåt liksom...”*

Vidare menar Respondent D att det kan vara lite krångligt att skatten inte följer redovisningen, men att det är värt det för dem företag som gör det, eftersom det kan handla om flera hundra tusen kronor som ska upp till beskattning. Respondenten säger också att det inte är värt för företagen att använda alternativregeln om företaget har lika stort resultat år efter år. Då är det endast fördelaktigt att använda alternativregeln skattemässigt om skattesatsen ändras. Respondenten hävdar även att om företag använder alternativregeln skattemässigt finns det en risk att företagen själva tappar bort de intäkter de

har skjutit på till nästa år, vilket resulterar i att de inte får med det i deklARATIONEN nästa år. Om detta fel görs kan det bli dyrt för företagen, säger respondenten.

*“Och sen så är det ju problematiken med att när man gör något skattemässigt att det tas bort. Så om man väljer skattemässigt så flyttar man på intäkten och att man inte tappar bort den till nästa år då.”*

#### **Respondent E [konsultföretag]**

Respondenten har inte varit med om något företag där alternativregeln fortfarande används skattemässigt och anser sig inte kunna säga så mycket angående detta. Respondenten tror samtidigt att regelbytet skulle få störst effekt på större företag.

#### **Respondent F**

[Respondenten uttryckte sig aldrig om detta]

# Analys

## Branschtillhörighet

Respondent A [bygg- och IT-företag]

Respondent B [bygg- och konsultföretag]

Respondent C [bygg- och entreprenadföretag]

Respondent D [konsultföretag]

Respondent E [konsultföretag]

Respondent F [saknas]

## Tidsåtgång

Hoogendoorn (2006) skriver att företag inte bör underskatta den tid implementering av IFRS tar, vilket kan relateras till den extra tid det tar vid implementering av den nya regeln i K2. Under intervjuerna har det framkommit att det möjligen kan ta tid för företagen att ta fram rätt underlag, men även att det kan ta extra tid för redovisningskonsulterna vid regeländringen. Respondent A kommenterar att det tar extra tid för företagen, och menar att den tiden blir en kostnad som förmodligen är större för de mindre företagen än för de större. Respondent A säger även att det tar extra tid för redovisningskonsulterna i och med pedagogiken som krävs att förklara vilken sorts underlag som krävs för företagen, och att hen ibland behövde remittera underlag som blivit fel.

Att pedagogiskt förklara vilken sorts underlag som krävs kan även knytas an till den komplexitet som sägs förekomma vid implementering av IFRS (Hoogendoorn, 2006; Jermakowicz & Gornik-Tomaszeski, 2006). Även det faktum att Respondent A sade att hen ibland behövde remittera underlag från företagen, visar antydning till viss komplexitet som bekräftas i studien av Morris et al. (2014), som menar att företag anser att komplexiteten i standarderna är ett problem. Respondent B liksom Respondent A anser att tidsåtgång i båda avseendena gällande tidsåtgång för företagen och för redovisningskonsulterna, har ökat i samband med implementeringen, bland annat på grund av att redovisningskonsulterna behöver lära kunderna. Med andra ord har det varit en pedagogisk insats även från Respondent B. Alltså stöds detta även av Hoogendoorn (2006) med avseende på komplexiteten vid implementering av nya regelverk.

Respondent C anser att implementering av regeln har lett till mer arbete för redovisningskonsulter och därmed mer tidsåtgång. Då hen säger att det varit lite mer att tänka på, lite mer bedömningar, och säger att det tagit någon extra timme vid bokslutet, så bekräftas även studien av Hoogendoorn (2006). Detta

med avseende på tid vid implementering, men även komplexitet gällande bedömningar i och med den pedagogiska insatsen. Respondent D menar att det tagit lite mer tid för företagen att få fram underlag, men att det samtidigt anses oproblematiskt då det mesta av underlagen redan funnits i företagen vid bytet till huvudregeln. Respondent D menar samtidigt att det inte gått åt mer tid för redovisningskonsulter i och med regeländringen. Det förstnämnda, att det påstås tagit lite mer tid för företagen, men att det samtidigt anses oproblematiskt, kan tänkas både stödja och strida emot studien av Hoogendoorn (2006). Detta eftersom implementering av den nya regeln lett till extra nedlagd tid, men samtidigt inte anses komplex i frågan då underlaget till största delen redan funnits i företagen. Att intervjupersonen sade att det tagit "lite mer tid" för företagen och följs direkt av "samtidigt anses oproblematiskt", kan även detta tolkas som marginell extra tid för företagen och näst intill obetydligt. Om så skulle vara fallet, stödjer inte denna tes studien av Hoogendoorn (2006) i något avseende.

Respondent E säger att det varit lite mer arbete för redovisningskonsulten vid regelbytet, men utifrån intervjun tolkar skribenterna det som att hen endast har arbetat med små företag som berörts av bytet, så som enmanskonsulter eller mindre byggföretag. Just för enmansföretag menar Respondent E att det extra arbetet för redovisningskonsulten varit ganska marginellt och att denna merkostnad inte är något som fakturerats för. Samtidigt säger hen att denna kostnad kan vara inbakad i bokslutet och därför svår att urskilja. Sammanfattningsvis menar respondenten att det möjligen har kunnat förekomma en liten merkostnad, men som inte upplevs ha tagit någon tid av redovisningskonsulten. Detta kan tolkas som att det motstrider studien av Hoogendoorn (2006) angående komplexitet vid implementering. Skribenterna tolkar detta som att det möjligen kan tänkas bero på att respondenten i fråga endast pratade om enmansföretag, alltså av den minsta sortens företag med avseende på antal anställda. Samtidigt stödjer inte detta argumentet studien av Morris et al. (2014), som säger att komplexiteten som förekommer vid implementering inte beror på storleken på företaget. I detta fall kopplas komplexitet till den extra nedlagda tiden. Å andra sidan påstod Respondent A att det uppstod en större kostnad på grund av tidsåtgång för de mindre företagen än för de större.

Sammanfattningsvis menar Respondent A, B och C att det gått åt mer tid för redovisningskonsulter vid implementering av den nya regeln. Detta på grund av att regeländringen lett till en pedagogisk insats i att behöva lära sina kunder, samt att det lett till att fler bedömningar behövt göras, vilket kan knytas an till viss komplexitet vid implementeringen (Jermakowicz & Gornik-Tomaszeski, 2006). Respondent D menar å andra sidan att det inte gått mer tid för redovisningskonsulter vid regeländringen, vilket Respondent E verkar hålla med om då hen påstår att den extra tidsåtgång inte är något som personen i fråga fakturerat för. Vidare är Respondent A, B och D de enda som bekräftar, alternativt väljer att kommentera, att det gått åt mer tid för företagen att få fram underlag till intäktsredovisningen vid regelbytet. Dock menar Respondent D att denna extra tid för företagen varit marginell och att den mesta informationen till underlag redan funnits hos företagen. Det råder därmed en delad mening hos



respondenterna med avseende på extra tidsåtgång för företagen respektive redovisningskonsulter vid bytet till huvudregeln.

## System och underlag

Ingen av respondenterna tolkas ha upplevt att några nya system har tillkommit till följd av regeländringen. Inte heller har några system behövt uppdateras eller ändras. Denna iakttagelse går därmed emot studierna av Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006), Arnold et al. (2012) och Fox et al. (2013) eftersom alla tre studierna tyder på att nya system kan tillkomma till följd av implementering av nya regelverk. En förklaring till denna skillnad skulle kunna vara att ovannämnda studier berör implementering av IFRS vilket antas innebära en mer omfattande systemförändring än vad ändringen av en enskild regel innebär. Respondent C säger att ny information har behövt tas fram och att ekonomiavdelningen på företagen har fått ta fram detta på annat sätt. Detta skulle kunna tolkas som om nya processer och interna kontroller har behövts för att hantera regeländringen i företagen, något som Arnold et al. (2012) menar kan behövas vid implementering av nya regelverk. Respondent E menar samtidigt att inga nya underlag har behövt tas fram till följd av regeländringen, vilket i sådana fall motstrider studien av Arnold et al. (2012).

Det skiljer sig åt mellan respondenterna om vilken uppfattad storlek på företaget som har haft mest problem med att få fram korrekt underlag till följd av regeländringen. Respondent A menar att det är små företag som har haft mest eftersom företagarna själva ofta har all information i huvudet. Respondent A menar också att det inte är heller är värt ekonomiskt för små företag att införskaffa någon form av system. Respondent E säger dock att små konsultbolag antagligen redan har någon form av rapporteringssystem vilket går emot Respondent A:s uppfattning om bristande system i små företag. Även Respondent F tror att konsultbolag redan har tillräckliga system. Denna åsiktsskillnad mellan respondenterna tyder på att något annat kan påverka den upplevda redovisningsproblematiken vid implementering av nya redovisningsregler. Alternativt kan den subjektiva bedömningen av vad ett system är vara anledningen till denna åsiktsskillnad hos respondenterna.

Vidare menar Respondent A att större företag ofta har tidsrapporteringssystem vilket leder till att regeländringen inte blir något problem för dessa företag. Denna åsikt delas med Respondent B och D. Även Respondent F har uppfattningen att stora företag redan har tillräckliga system. Respondent C avviker i detta fall och menar att det är svårare att få fram underlag för större företag med komplexa transaktioner. Morris et al. (2014) drar slutsatsen att företagets uppfattade problem med implementering av regelverket IFRS, såsom kostnaden, inte beror på företagets storlek. Denna slutsats verkar inte helt överensstämmande med implementering av regeländringen från alternativregeln till huvudregeln då det

råder delade meningar om huruvida mindre eller större företag har mest problem med att få korrekt underlag. Denna slutsats verkar istället vara mer förenlig med Fox et al. (2013) som åsyftar att kostnader relaterade till system och processer påverkas av storleken på företaget.

Arnold et al. (2012) menar att ändringar i redovisningen kan komma att resultera i att interna kontroller och affärsmetoder kan komma att förändras. Respondent E säger att det skulle kunna förekomma fel i underlaget om ett företag inte har daterat sina fakturor vilket leder till att de inte kan periodisera. Respondent E i fråga understryker dock att det inte har varit något denne har varit med om. Respondent A säger också att underlag ibland kan komma att remitteras. Respondent B delar denna uppfattning och menar att företag ibland inte har en aning om hur många timmar de ska redovisa då detta inte har antecknats, något som skulle kunna tolkas som att företagen har bristande underlag. På grund av bristande underlag är det därmed möjligt att anta att en del företag kan komma tvingas ändra sina interna kontroller eller affärsprocesser på grund av kraven på underlaget har ändrats (Arnold et al., 2012). Bristande underlag skulle också kunna förklaras av Jermakowicz och Gornik-Tomaszeskis (2006) studie där det framkommer att många företag upplever att de inte har tillräckligt med kunskap om implementeringen av nya regelverk. Vissa företag kan därmed antas ha bristande kunskap om vad huvudregeln innebär vilket resulterar i att de har svårigheter att ta fram det underlag som regeländringen kräver. Samtidigt kan denna problematik om bristande underlag även kopplas till studien av Hoogendoorn (2006) angående den komplexitet som sägs råda vid implementering av nytt regelverk.

Respondent E menar att det antagligen är lättare för ett konsultbolag att få fram det underlag som behövs då endast timmar debiteras. Även Respondent D delar denna ståndpunkt och säger också att det är på grund av att konsultbolag endast arbetar med timmar. Vidare säger Respondent E att det antagligen är svårare att få fram underlag från ett större byggföretag om företaget har flera projekt som löper över bokslutet. Detta påstående stöds av Respondent A som säger att det är svårare att få fram underlag om det är ett byggföretag som har sju, åtta kundjobb som pågår över balansdagen. Att det är mer problematiskt för byggföretag skulle delvis kunna förklaras av Respondent E:s utsago där denne menar att byggföretag behöver titta på både kostnader och intäkter medan konsultbolag bara behöver titta på antalet timmar de har lagt ner på ett projekt. Detta skulle kunna vara förenligt med Jermakowicz och Gornik-Tomaszeskis (2006) undersökning där de fastställer att en del företag tycker att komplexiteten i standarderna vid implementering av IFRS är det främsta problemet. Morris et al. (2014) menar också att många företag har problem med hur de ska tolka nya standarder och koncept. Huvudregeln skulle därmed kunna anses vara för komplicerad för företag som inte har nödvändiga system och som har flera pågående arbeten som rullar över bokslutet.

Ingen av respondenterna har upplevt att några nya system har tillkommit till följd av regeländringen. Dock verkar det som om bristande underlag har förekommit i vissa företag vilket tyder på att nytt

underlag har behövts ta fram. Det bristande underlaget skulle kunna förklaras av bristande kunskap om redovisningsregler och vilket underlag reglerna i sin tur kräver. Huvudregeln skulle också kunna vara för komplicerad för företag som inte har tillräckliga system och samtidigt har flera pågående projekt.

## Skattemässig justering

Enligt Caisa Drefeldt (2016, oktober) kommer regeländringen, från alternativregeln till huvudregeln inom K2, att innebära extra arbete och göra det dyrare för företagen som väljer att använda sig av alternativregeln skattemässigt. Från intervjuerna framkommer det att endast Respondent D har arbetat med företag som fortfarande använder alternativregeln skattemässigt, men säger samtidigt att majoriteten av företagen inte gör det. Att justera skatten enligt alternativregeln är enligt Respondent D främst fördelaktigt för äldre konsulter som tjänar mycket pengar och som ska gå i pension inom några år.

Det främsta argumentet mot att använda sig av alternativregeln skattemässigt verkar vara att det är krångligt och inte ekonomiskt fördelaktigt. Respondent A anser att det aldrig har lyckats att skatten inte följer redovisningen och hävdar att det kommer leda till mer fel. Respondent D menar att det finns en risk att företagen tappar bort intäkten om de har skjutit på den till nästa år vilket kan resultera i att det blir dyrt för företagen. Även Respondent C anser att det blir krångligt. Vidare anser Respondent A att det leder till mer arbete då redovisningsbyråerna tvingas dubbelkolla alla siffror. Detta skulle kunna vara förenligt med Hoogendoorn (2006) som menar att företag som implementerar IFRS underskattar den komplexitet som detta medför. Regeländringen, från alternativregeln till huvudregeln, skulle därmed kunna leda till problem för de företag som berörs.

Respondent A menar att företagen säkert kan spara pengar genom att skjuta på skatten, men säger samtidigt att kostnaderna för företagen kommer att bli större i relation till vad de sparar på att skattemässigt justera enligt alternativregeln. Respondent B är inne på samma spår, och menar att det inte är ekonomiskt fördelaktigt för små företag att använda alternativregeln skattemässigt. Respondent E tror att regeländringen antagligen kommer att påverka stora företag mest, vilket tolkas som att det kan antas vara fördelaktigt att justera skattemässigt om företagen har stora intäkter. Respondent D menar vidare att det kan vara fördelaktigt att använda alternativregeln eftersom det kan handla om flera hundra tusen kronor som ska tas upp till beskattning, vilket skribenterna tolkar som större företag definierat till omsättning. Det kan också vara fördelaktigt om skattesatsen ändras mellan åren. Respondent D understryker dock att det inte är värt att använda alternativregeln om företaget har ett ganska jämnt resultat från år till år.

Det verkar därmed som om den problematik som Caisa Drefeldt (2016, oktober) diskuterar i debattartikeln "Dyrt när alternativregeln upphör" inte har uppkommit i företagen till följd av regeländringen. Alla respondenter förutom Respondent D hävdar att ingen av företagen de arbetat med använder alternativregeln skattemässigt. Dock nämner flera av respondenterna att anledningen till det är att det anses krångligt och inte ekonomiskt fördelaktigt, vilket skulle kunna härledas till den problematik Drefeldt (2016, oktober) diskuterar. Det kan antas att kostnadsproblematiken existerar i verkligheten, men frågan är i vilken utsträckning den problematiken är aktuell. Möjligtvis är kostnadsproblematiken vid skattemässig justering enligt alternativregeln något överdriven, åtminstone till skribenternas kännedom, utifrån intervjuerna sett.

## Branschtillhörighet

### Tid för redovisningskonsulter

Respondent A, B och C, har alla tre arbetat med företag inom byggbranschen som behövt byta från alternativregeln till huvudregeln, och var alla överens om att det gått åt mer tid för redovisningskonsulter vid regeländringen. De pratar om komplexiteten vid implementeringen (Hoogendoorn, 2006). Respondent A och B pratar om att pedagogiskt behöva förklara vad för underlag som krävs och kanske behöva remittera underlag som blivit fel, och Respondent C i det avseende att redovisningskonsulter troligen tvingats göra mer bedömningar. Respondenterna D och E har båda främst arbetat med konsultföretag som behövt byta från alternativregeln till huvudregeln. Respondent D upplever inte att företagen har behövt lägga ner mer tid på redovisningskonsulter, medan Respondent E menar vidare att det har varit lite mer arbete, men kommer direkt med motargument om att det extra arbetet varit marginellt och inte något som hen i fråga fakturerat extra för. Det sistnämnda kan tolkas motsäga studien av Hoogendoorn (2006) som påstår att implementering av nytt regelverk tar tid.

Av detta att utläsa kan det tolkas som att problematiken gällande den extra tid det tagit för redovisningskonsulter, vid regeländringen, varit ett större problem för redovisningskonsulterna som har arbetat med företag inom byggbranschen än konsultbranschen. Respondent F har inte varit med om något företag som bytt, men vid frågan om vilka branscher som torde påverkas mest vid regeländringen svarade respondenten bygg- och konsultbranschen. Hen tillade även att konsulter debiterar timmar och att de flesta redan har tidsrapporteringssystem och att det blir mer komplicerat för hantverkare och byggarbetare.

## Underlag

Respondent D menar att det är lätt att få fram underlag vid regeländringen om det berör konsultbolag, då det bara handlar om att redovisa timmar. Respondent E säger även: *“Däremot, om man har ett byggföretag och har flera olika projekt på gång samtidigt [...] man kanske har två, tre löpande uppdrag som rullar på över bokslutet, och då är det ju både kostnader och intäkter som man får titta på där då. Så, då blir det större omfattning.”*. Detta tolkas som att byggföretag har både nedlagda kostnader och intäkter att grunda underlagen på, vilket verkar vara en skillnad från konsultbolag som endast debiterar timmar och har detta som underlag.

Alla respondenterna tolkas dela åsikt om att regeländringen leder till större problem med att få fram underlag till redovisningen för byggföretag till skillnad från konsultföretag. Respondent A uttalar sig om att det för byggföretag med en sju, åtta kundjobb på löpande räkning som pågår över balansdagen kan bli problematiskt, samt säger att det är lätt för företag som har en kund och som debiterar timmar och har tidrapport, vilket tolkas som konsultföretag. Det sistnämnda håller Respondent B helt med om då hen menar att det är relativt lätt att få tag på underlag och att de företag som fakturerar på löpande räkning redovisar timmar, vilket även här tolkas vara konsultföretag. Respondent C vet om två företag inom bygg- och entreprenadbranschen som tvingats byta och menar att ekonomiavdelningen på företagen har behövt ta fram informationen på annat sätt. Skribenterna tolkar detta som att byggföretagen behövt en annan metod för att få fram rätt underlag, något som möjligtvis innebär att det varit mer problematiskt för byggföretag än för konsultföretag. Respondent D säger att det är ganska lätt att få fram underlag om det är konsultbolag då det bara handlar om att redovisa timmar i sin intäktsredovisning. Respondent E menar vidare att inga nya underlag har behövt tas fram utan att det går ganska fort att utläsa hur mycket intäkter ett företag har. Denne säger också att det antagligen är svårare att få fram underlag för ett större byggföretag som har flera projekt som löper över bokslutet.

De två sistnämnda respondenterna, D och E, har främst arbetat med konsultföretag som berörts av regeländringen och menar båda två att det varit oproblematiskt att få fram underlag till intäktsredovisningen. Dessutom säger Respondent E att det troligen varit mer problematiskt för byggföretag som har haft flera projekt över bokslutet.

Analysen ovan visar att det är viss skillnad angående problematiken om att få fram underlag vid bytet till huvudregeln beroende på vilken bransch redovisningskonsulternas kunder arbetar inom. Från intervjuerna tolkar skribenterna att problematiken är större för de företag som verkar inom byggbranschen än i konsultbranschen eftersom konsulter endast behöver se över sina debiterade och nedlagda timmar som underlag till sin intäktsredovisning.

## Företagsstorlek

### Underlag

Majoriteten av respondenterna, Respondent A, B, C och E, säger att det troligen är mer problematiskt att ta fram underlag för större bolag, alternativt att större bolag behövt ta fram mer underlag än innan regeländringen. Dock menar Respondent A att det är svårare att få fram underlag för små företag eftersom de saknar system och behöver ha all information i huvudet, vilket tolkas något motsägelsefullt. Respondent C säger under intervjun att ekonomiavdelningen på företagen behövt ta fram ny information, alltså underlag, vilket skribenterna tolkar som större företag då mindre företag, till skribenternas kännedom, inte har en egen ekonomiavdelning. Respondent D uttalar sig om att mindre företag oftast redan har all fakturering och att det då är lätt att få fram underlag. Enligt skribenterna verkar det därmed mer problematiskt och krävas mer arbete att få fram underlag för större bolag än för mindre bolag. Detta verkar både bekräfta och motsäga studierna av Hoogendoorn (2006) och Jermakowicz och Gornik-Tomaszeski (2006) vilka båda säger att implementering av nytt regelverk anses komplext för företagen.

### Skattemässig justering

Respondent B, D och E kommenterar att det kan vara värt för större företag att använda alternativregeln skattemässigt. Respondent E säger att regelbytet troligen skulle få störst effekt på större företag, vilket skribenterna tolkar som att det möjligen skulle kunna vara värt att använda alternativregeln skattemässigt. Samtidigt menar Respondent D att det kan vara värt att justera i deklarationen enligt alternativregeln om företag har flera hundra kronor som ska upp till beskattning, vilket skribenterna tolkar som större företag. Dock anser både Respondent A och C att företagen helst bör använda sig av samma metod, huvudregeln, både bokförings- och skattemässigt. Respondent A och C nämner aldrig i frågan om det storleksmässigt skulle finnas någon skillnad i valet att justera i deklarationen. Av detta att utläsa verkar det storleksmässigt kunna skilja sig åt om företagen väljer att justera i deklarationen eller inte. Det går av respondenternas svar att utläsa att det kan vara värt för större företag att justera enligt alternativregeln i deklarationen. Med andra ord verkar det finnas en problematikskillnad gällande kostnader vid skattemässig justering i förhållande till resultat beroende på företagsstorlek.

Tabell 1. Sammanfattning analys

	Respondent A [bygg- och IT- företag]	Respondent B [bygg- och konsultföretag]	Respondent C [bygg- och entr.företag**]	Respondent D [konsultföretag]	Respondent E [konsultföretag]	Respondent F
Tidsåtgång	Mer tid för red.konsulter och företag	Mer tid för red.konsulter och företag	Mer tid för red.konsulter	Marginellt mer tid för företag, ej mer tid för red.konsulter	Marginellt mer tid för red.konsulter	[saknas]
System & Underlag	Inga nya system, nytt underlag har krävts	Inga nya system, nytt underlag har krävts	Inga nya system, nytt underlag har krävts	Inga nya system	Inga nya system eller underlag	Inga nya system
Skattemässig justering	Ingen justering	Ingen justering	Ingen justering	Justering har skett	Ingen justering	[saknas]

Bransch Tidsåtgång Red.konsulter	Av ovan information går det att utläsa att det gått åt mer tid för red.konsulter hos byggföretag än hos konsultföretag.
Bransch Underlag	Av ovan information går det att utläsa att det varit mer problematiskt att få fram underlag till byggföretag än för konsultföretag.
Företagsstorlek Underlag	Från analysen går det att utläsa att det varit mer problematiskt med att få fram underlag för större företag än för mindre företag.
Företagsstorlek Skattemässig justering	Från analysen går det att utläsa att det kan vara mer fördelaktigt, för större företag än för mindre, att justera i deklarationen i förhållande till storleken resultatet.

\*Redovisningskonsulter

\*\*Entreprenadföretag

I Tabell 1 står en kort sammanfattning av analysen. I den övre delen av tabellen sammanfattas analysen av den första frågeställningen, rörande problematik vid implementering av huvudregeln, enligt de teman som valts i rapporten. För att tydliggöra analysen av den andra frågeställningen i rapporten, rörande skillnader beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek, har denna placerats separat i den nedre delen av tabellen.

## Slutsats

Rapportens syfte är att förstå om implementering av huvudregeln, från att ha tillämpat alternativregeln, vid intäktsredovisning på löpande räkning leder till praktiska redovisningsproblem för mindre företag i Sverige. Syftet är även att förstå om det föreligger någon skillnad i redovisningsproblematiken beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek. För att konkretisera syftet har rapporten följande frågeställningar:

- Uppstår det praktiska redovisningsproblem för företag vid implementering av huvudregeln, från att ha tillämpat alternativregeln, vid intäktsredovisning på löpande räkning i K2?
- Förekommer det någon skillnad beroende på branschtillhörighet och företagsstorlek?

Rapporten har genomförts med en kvalitativ studie i form av intervjuer. Intervjuerna genomfördes med fem redovisningskonsulter och en revisor. De praktiska redovisningsproblem som har förekommit hos företag enligt respondenterna, är tidsåtgång för redovisningskonsulter samt tidsåtgång för företagen själva, vilket är förenligt med Hoogerndoorns (2006) slutsats om att företag underskattar den tid det tar vid implementeringen av nytt regelverk. Dessutom har nytt underlag behövt tas fram i vissa fall, vilket bekräftas av Hoogendoorn (2006) angående den komplexitet som sägs råda vid implementering av nytt regelverk. Vidare har inga nya system tillkommit i företagen, något som inte är kompatibelt med studierna av Jermakowicz et al. (2006), Arnold et al. (2006) och Fox et al. (2013), då författarna menar att system kan tillkomma vid implementering av nytt regelverk. En förklaring till denna skillnad kan vara att ovanstående studier rör implementering av regelverk, medan denna undersökning behandlar implementeringen av en enskild regel. De kostnader som tillkommer vid skattemässig justering i deklarationen enligt Caisa Drefeldt (2016, oktober), verkar inte vara aktuell i den grad som hon påstår. Detta eftersom det i denna studie varit få företag som valt att justera i deklarationen enligt alternativregeln.

Från analysen drar skribenterna även slutsatsen att det verkar finnas skillnader i problematiken gällande branschtillhörighet och företagsstorlek. Det framkommer att det gått åt mer tid för redovisningskonsulter som arbetat med företag inom byggbranschen till skillnad från företag inom konsultbranschen. Det verkar även ha varit mer problematiskt att ta fram underlag till byggföretag än för konsultföretag.

Vidare kan en problematikskillnad utläsas beroende på vilken företagsstorlek implementeringen berör. Det verkar som att större företag har haft det mer problematiskt att ta fram underlag till skillnad från företag av mindre storlek. Dessutom går det att utläsa att det möjligen är mer fördelaktigt för större



företag än för mindre företag att justera i deklarationen enligt alternativregeln, vilket skribenterna tolkar som att det tillkommer högre kostnader för mindre företag sett till deras storlek på resultatet vilket gör att det därmed inte blir värt att justera i deklarationen. Alltså finns här en problematikskillnad gällande underlag, samt en problematikskillnad gällande kostnader vid skattemässig justering i förhållande till resultat beroende på företagsstorlek.

## Fortsatt forskning

Rapporten har genomförts med en kvalitativ metod i form av intervjuer med sex personer. Detta kan möjligen ha lett till en ensidig bild om företagets redovisningsproblematik då rapporten har erhållit majoriteten av responsen från en enda yrkesgrupp, då endast en av intervjuerna hölls med en revisor. Exempel på fortsatt forskning inom undersökningsområdet är att intervjua fler respondenter, samt även intervjua företag som berörts av regeländringen och om deras uppfattningar för att få fler perspektiv på den diskuterade praktiska implementeringsproblematiken.

En kvalitativ studie har tendens att vara för subjektiv då skribenterna i fråga ställer de frågor och följdfrågor som önskas få svar på (Bryman & Bell, 2013). För att göra en liknande undersökning mer objektivt, hade en kvantitativ metod i form av enkätundersökning kunnat genomföras. Genom en sådan metod skulle man möjligen kunna dra mer generella slutsatser om implementeringsproblematiken.

Dessutom hade det varit intressant att undersöka ytterligare problematik vid implementering, exempelvis negativa attityder, vilket kan leda till indirekta kostnader för företag. Dock bör denna fortsatta forskning genomföras relativt omgående då problematiken till vår uppfattning riskeras att förmildras ju längre tiden går efter införandet av ny regel.

# Källförteckning

## Tryckta källor

Arnold, J., Blisard, B., & Duggan, J. (2012). Dealing with the Implications of Accounting Change. *Financial Executive*, 28(9), 36-41.

BFNAR 2016:10. *Årsredovisnings i mindre företag (K2)*. Stockholm: Finansdepartementet.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB.

Buchanan, R. F. (2003). International accounting harmonization: Developing a single world standard. *Business Horizons*, 46(3), 61-70.

Evans, L. Gebhardt, G. Hoogendoorn, M. Marton, J. Di Pietra, R. Mora, A. Thingård, F. Vehmanen, P & Wagenhofer, A. (2005). Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper. *Accounting in Europe*, Vol. 2, 23-45.

Fox, A., Hannah, G., Helliard, C., & Veneziani, M. (2013). "The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 14 Issue: 1, 86-101, doi: 10.1108/09675421311282568

Holmes, S., & Nicholls, D. (1989). Modelling the Accounting Information Requirements of Small Businesses. *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 19(74), 143-150.

Hoogendoorn, M. (2006). International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond - Experiences with First-time Adoption in Europe. *Accounting in Europe*, Vol 3, 23-26.

Jacobsen, J.K. (2011). *Intervju: Konsten att lyssna och fråga*. Lund: Studentlitteratur

Jermakowicz, K.E & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of international Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 15, 170-196. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.003

Johannessen, A. & Tufte, P.A. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur

Morris, R. D., Gray, S. J., Pickering, J., & Aisbitt, S. (2014). Preparers' Perceptions of the Costs and Benefits of IFRS: Evidence from Australia's Implementation Experience. *Accounting Horizons*, 28(1), 143-173. DOI:10.2308/acch-50609

Singleton-Green, B. (2015). SME accounting requirements: basing policy on evidence. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales

Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur

Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

## Internetkällor

Bokföringsnämnden. (2016a). *K-projektet*. Hämtad 2017-04-04, från <http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet>

Bokföringsnämnden. (2016b). *Kategori 2*. Hämtad 2017-04-04, från <http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet/kategori-2>

Bokföringsnämnden. (2016c). *Ändringar i K2-regelverken Årsredovisning i mindre aktiebolag och Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar*. Hämtad 2017-05-03  
<http://bfn.se/sv/nyheter/andringar-i-k2-regelverken-arsredovisning-i-mindre-aktiebolag-och-arsredovisning>

Drefeldt, C. (2016, oktober). Senaste nytt från BFN: Dyrt när alternativregeln upphör. *Tidningen Balans*. Hämtad 2017-04-04, från <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/dyrt-nar-alternativregeln-upphor/>

Eriksson, C. (2016, juni). Senaste nytt från BFN: Slut på användandet av alternativregeln i K2! Hämtad 04-04-2017, från Tidningen Konsulten, <http://www.tidningenkonsulten.se/nyheter/aktuellt-fran-bfn/>

Europakommissionen. (2017). *What is an SME?* Hämtad 2017-05-27, från [http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition\\_sv](http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_sv)

KPMG. (2014). *En snabbguide i K2 - Förenklat regelverk för redovisning*. Hämtad 2017-05-05, från [https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/Snabbguide\\_K2.pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/Snabbguide_K2.pdf)

Lundqvist, P. (2016, januari). Uppdaterad ÅRL: Så påverkas du av de viktigaste förändringarna. *Tidningen balans*. Hämtad 2017-04-18, från <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/uppdaterade-arl-sa-paverkas-du-av-de-viktigaste-forandringarna/>

PwC. (2014). *Redovisningsutredningen - ändringar i årsredovisningslagen*. Hämtad 2017-04-18, från <http://www.pwc.se/sv/redovisning/redovisningsutredningen-andringar-i-arsredovisningslagen.html>

PwC. (2016). *K2 - Väsentlig förändring av intäktsredovisning för löpande räkningsuppdrag*. Hämtad 2017-04-04, från <http://www.pwc.se/sv/publikationer/finansuell-rapportering/k2-vasentlig-forandring-av-intaktsredovisningen-for-lopande-rakningsuppdrag.html>

Revideco. (2016). *Följ rätt princip för intäktsredovisningen i K2*. Hämtad 2017-05-05 <https://www.revideco.se/folj-ratt-princip-for-intaktsredovisningen-i-k2/>

Skatteverket. (2015). *K2: årsredovisnings i mindre företag*. Hämtad 2017-04-12, från <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.4/3214.html>

Srf Redovisning. (2016). *Exempel*. Hämtad 2017-05-05, från <http://www.srfredovisning.se/bokforingsnamnden-bfn/bfnar-20033-bokforingsnamndens-allmannarad-om-redovisning-av-intakter/exempel/>

# Bilaga 1

## Intervjuguide

Hur skulle du beskriva ditt arbete?

Hur länge har du arbetat som redovisningskonsult?

Hur länge har du arbetat inom K2?

Arbetar du endast inom K2?

Har du uppfattningen att företag som använder K2 generellt har god förståelse för redovisningsreglerna?

Eller väljer företagen oftast att överlåta detta till redovisningskonsulter?

Har du arbetat med företag som tillämpat alternativregeln, men var tvungen att byta till huvudregeln vid intäktsredovisning på löpande räkning?

Är det många företag som har berörts av förändringen?

Har du fått fler frågor inom området/mer jobb efter bytet från alternativregeln till huvudregeln?

Har du arbetat med *olika storlekar på företag inom K2* som tvingats byta regel?

Ser du att det har funnits något *problem* vid bytet utifrån företagets perspektiv?

Har det uppstått *kostnader* för företagen på grund av bytet?

Har företagen behövt använda sig av *nya system*?

Har du behövt ta in annan/ny information från företagen till följd av förändringen?

Har företagen behövt lägga ner mer *tid*?

Har företagen använt sig av *schablonlösningar* vid intäktsredovisningen med tillämpning av huvudregeln i systemen, alternativt *förenklade system* utifrån dess komplexitet?

Ser du att företagen fortfarande väljer att använda sig av alternativregeln *skattemässigt*?

[Efter de frågor där det möjligtvis kan finnas en skillnad gällande problematik beroende på företagsstorlek (enligt skribenterna), har följdfrågor ställts om respondenten i fråga tror, alternativt varit med om, någon skillnad gällande problematik beroende på företagsstorlek.]